

理由付記の趣旨に関する一考察

— 最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決をめぐって —

田 部 井 彩

- 1 はじめに
- 2 青色申告に対する更正
- 3 学説上の議論
- 4 下級裁判例の状況
- 5 昭和38年判決の検討
- 6 むすびにかえて

1 はじめに

(1) 問題の所在

行政庁が処分を行う際に、その処分の理由を付記すべきことは、従来、個別法によって定められていたが⁽¹⁾、行政手続法が、許認可等の申請拒否処分と不利益処分への理由提示⁽²⁾を義務づけたことにより（8条1項本文、14条1項本文）、理由付記をなすべき行政処分の範囲は格段に広がった。行政行為がなされる理由は法に適合したものでなければならず、「理由のない行政処分はない」⁽³⁾としても、何故その理由を処分の相手方に示さなければならないのか。このように理由付記の意義ないし趣旨を論じる実益は、理由付記に瑕疵があった場合に、処分自体に何らかの影響が及ぶかという問題を考える上での足がかりになる点にも認められる。

周知のように、理由付記については、判例がその理論形成に積極的な姿

勢を示してきた。確立した判例理論によると、理由付記の趣旨は、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ことにある（最判昭和38年5月31日〔民集17巻4号617頁、以下「38年判決」と称する〕。「簡にして要を得ている分析」とされ⁽⁴⁾、学説も、これにもとづいて理由付記に恣意抑制機能ないし慎重確保機能と不服申立便宜機能を認めているが⁽⁵⁾、この判例理論は続けて、上記の趣旨を根拠に、理由付記に瑕疵がある場合は「処分自体の取消を免れない」とする。

この点、まず恣意抑制ないし慎重確保という趣旨があるから理由付記の瑕疵が処分の取消事由になるということについては、「実体的判断形成の慎重公正を担保する趣旨で理由付記が要求されているにもかかわらず十分な理由付記なしに行われた処分は、慎重公正に行われたものとして尊重されるための条件に欠ける」という「割り切っ（た）考え」によるものであることが指摘されている⁽⁶⁾。また、不服申立てを含む「争訟提起に便宜を与える趣旨を含んでいるので、〔理由付記〕の瑕疵は取消事由となる」ことについては、「ある種のジレンマ」も存在し、理由付記が不備である場合はそもそも争訟提起が困難であるし、仮にできたとしても理由付記の瑕疵のために争訟提起が困難になったことをことさらに主張する必要性に乏しいから、「処分（原処分）の理由付記に不備があっても、争訟の提起・遂行にとって必ずしも決定的な支障になるとは限らない」ことも指摘されている⁽⁷⁾。

そうすると、前者については、そのような「割り切り」が何故許されるのか、後者については、判例理論のいう不服申立便宜機能の内容を、より詰めて考えていく必要がある。いずれにしても、判例理論は理由付記に上記の趣旨が含まれることと、その不備が処分の取消事由になることに、ストレートな因果関係があるとするかにみえるが、本来、両者の間には何かしらの説明が必要であるように思われる⁽⁸⁾。すなわち、理由付記に上記の趣旨があることによって、なぜ理由付記の不備が処分取消事由になるのか

ということであり、この問題は、判例理論のいう理由付記の趣旨が意味するところをさらに検討する必要性を含むもののように思う。

(2) 本稿の課題

以上をふまえつつ、本稿ではさしあたり、上記判例理論を最初に述べた38年判決⁽⁹⁾をとりあげ、判例理論の説く理由付記の趣旨が、もともとはどのようなものとして提示されたのかについて整理しておくこととしたい⁽¹⁰⁾。

38年判決は、所得税法上の青色申告に係る更正処分の理由付記についてのものであって、その後も同種の事例に同様の判示がなされた後（最判昭和47年3月31日〔民集26巻2号31頁〕、最判昭和47年12月5日〔民集26巻10号1795頁〕、最判昭和51年3月8日〔民集30巻2号64頁〕、最判昭和54年4月19日〔民集33巻3号379頁〕、最判昭和60年4月23日〔民集33巻3号850頁〕）、旅券法上の一般旅券発給拒否処分に係る最判昭和60年1月22日（民集39巻1号1頁）と、「東京都公文書の開示等に関する条例」上の公文書非開示決定に係る最判平成4年12月10日（判時1453号116頁）が、理由付記についてほぼ同様の趣旨を述べたことにより⁽¹¹⁾、税法以外の分野にも拡大し、「判例」として定着したものである。そして、このような理由付記の趣旨についての判例理論は、行政手続法の下でも引き続き妥当しており、近年の一級建築士免許の取消しに係る最判平成23年6月7日（民集65巻4号2801頁）は、同法14条1項の不利益処分の理由提示についても同様の趣旨を述べた⁽¹²⁾。

ところで、青色申告の更正処分に係る理由付記については、38年判決以前にも多数の下級裁判例が存在し、またこれをめぐっては、学説上「戦後、もっとも争われた税法問題の1つ」⁽¹³⁾とも言われる議論が見られるところである。そこで、本稿での38年判決の検討は、これらを手がかりとして行うこととしたい。上記のように、同判決は、それ以降の最高裁判決の流れの中での位置づけは明確であるけれども、それ以前の裁判例や学説との関係ではどのように位置づけられるのであろうか。38年判決に至るまで

の学説と裁判例の動向を概観し、それとの関係で38年判決の上記判示内容を捉え直すことによって、上記判例理論の理解の助けになるような示唆を得られるのではないか⁽¹⁴⁾。

そこで、以下ではまず、青色申告に対する更正（以下、「青色更正」と称することもある）の概要等を本稿に必要な範囲で確認した上で（2）、これについての従来の学説上の議論と、裁判例の動向を概観する（3・4）。そしてこれらを踏まえて38年判決の判示内容を検討することとしたい（5）。

2 青色申告に対する更正

（1）概要

申告納税方式のもとでは、納付すべき税額は納税者の申告によって確定するが⁽¹⁵⁾、申告された税額等が法定の計算方式に従っていない場合や、税務署長の調査したところと異なる場合、税務署長は、調査によって、税額等を更正することができ（国税通則法24条）、この更正は推計によっても可能である（所得税法156条、法人税法131条）。

一方、青色申告に対する更正は、税務署長が帳簿書類を調査し、その調査により税額等の計算に誤りがあると認められる場合に限り行うことができ（所得税法155条1項、法人税法130条1項）、推計によることは許されず⁽¹⁶⁾、納税者への更正通知書には、更正の理由を付記しなければならない。すなわち、所得税法155条2項は、「税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正（前項第1号に規定する事由のみに基因するものを除く。）をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない」と、また法人税法130条2項は、「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金

額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない」と定めるのであるが、これらの規定は、昭和25年に、シャープ勧告に基づき両法に青色申告制度が導入された当初から存在しており、それぞれ「政府は、青色申告書について更正をした場合においては、前条第7項の規定による通知には、同項の規定により付記する事項に代えて、更正の理由を付記しなければならない」（旧所得税法46条の2第2項）、「政府は、第29条乃至第31条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を更正又は決定したときは、これを当該法人に通知する。この場合において、当該更正又は決定が青色申告書を提出した事業年度分についてなされたものであるときは、通知の書面にその理由を付記しなければならない」（旧法人税法32条）と定められていた。

（2）趣旨

以上の理由付記規定はどのような趣旨から設けられたのであろうか。

まず、昭和24年のシャープ勧告は、納税者が帳簿をもち、正確に記帳するために、とりわけ中小企業・農業者の会計実務改善のための教育活動と、模範様式の提示が必要であるが、「教育と道具の提示だけではおそらく不十分であり、「このような道具を納税者が利用するように積極的に奨励する報酬を與えねばなら」ないとし、「帳簿記録をつける納税者には特別な行政上の取扱いを規定すること」がその可能性の1つであって、「帳簿記録をつけている納税者は他の納税者と區別されるように異なった色の申告書を提出することを認められ」、これに対し税務署は「その年の所得を實地調査しない限り、更正決定を行わないこと」、「更正決定を行ったらその明確な理由を表示しなければならない」こと等の制度を設けることが、「正確な帳簿をつける勧誘手段となるだろう」と述べる⁽¹⁷⁾。完備した帳簿書類を備える納税者が少なかった当時、帳簿書類に基づく正確な申告を奨励するために、一定の帳簿書類を備え付けている者には青色申告書

による申告を認め、白色申告には認められない各種の特典を与えることとしたのであって、更正の理由付記もそのような特典の1つとして設けられたということである⁽¹⁸⁾。

また、昭和25年の所得税法・法人税法の改正に関する立法資料によると、昭和25年3月4日の衆議院第25回大蔵委員会での質疑応答において、政府委員は、青色申告制度の導入に際して、帳簿書類を「あくまで尊重」し、不正な点についてはよく事実を調べ、「それと違った決定をする場合においては、どこが不正であるかということをお納税者にもはっきり知らせ」て更正決定をする旨を強調している⁽¹⁹⁾。「青色申告書はこれを尊重し、帳簿書類の記載を無視して更正決定を行ってはならないことの保障」として²⁰⁾、よほどの理由がなければ更正しないことを担保する役割が、理由付記規定に課せられていたことがわかる。

(3) 実際の状況

ところが、とりわけ青色申告制度導入当初は、更正処分のなされる例が多く⁽²¹⁾、通知書に記載される理由も簡単で具体性を欠くものが多くみられ⁽²²⁾、理由の記載を全く欠く例もしばしばみられたようである⁽²³⁾。そこで、昭和30年頃から、理由付記を欠く更正処分が訴訟に発展するケースが増え、また学説上も活発な議論が行われるようになってきた。その詳細は次に概観するが、このような状況を受け、国税庁は、昭和34年11月6日付けの長官通達により、「法人税等の更正決定通知書」の様式を改め、付記理由につき「その根拠が本人に理解できるよう具体的に記載す」ることを指示するに至っている。

3 学説上の議論

(1) 租税法上の議論

青色更正理由付記についてもっとも争われたのは、理由付記を欠く更正

処分の効力についてである。この問題は、理由付記規定の性格に関する議論と結びつきながら展開し、以下の3説が主張された。

① 有効説

税務官庁側がほぼ一貫して採ってきた立場であり、たとえ理由付記がなくても、更正の内容には何ら影響を及ぼさず、更正処分自体は有効であるというものである。したがって、理由付記規定は税務官庁への訓示にすぎないということになる（訓示規定説）。「一般に更正又は決定の通知には理由の付記は必要とされていない。青色申告に対する更正も、その性質は一般の更正と異なる筈はないのであるから、理由の付記はその本質的要件ではなく、これを欠く場合にも更正そのものの効力に影響がない」⁽²⁴⁾等と主張される。

② 無効説

有効説に対する反論として主張されたのが、理由付記のない更正処分は無効であるとする立場である。「『理由の付記がない』ことは、青色申告者に対する通知書の重大な瑕疵であり⁽²⁵⁾、そのような更正処分は当然無効とすべきであると主張する。「税法は青色者の更正又は決定に当りその帳簿書類の調査の結果誤りがある場合に限りなすことができ、しかも更正通知にその理由の付記を要求しているのは、青色制度の確立発展のため重大な意義があるのであって、この法条〔理由付記規定〕はあくまで、厳格に解釈さるべき」であるとする。理由付記の有無で更正処分の効力が決まるため、理由付記規定は更正処分の効力の要件を定めたものと捉えられることになる（効力要件説）。

③ 取消原因説

理由付記を欠く更正処分を「〔完全に〕有効でもなく〔当然〕無効でもなく、瑕疵ある行政行為として取消し得べきもの」と解する立場である⁽²⁶⁾。有効説の「付記しなければならない」という文言を訓示規定とする解釈は根拠に乏しい一方、無効説に拠れば租税行政実務に混乱を来すおそれがあることから、「有効ではあるが、取消し得べき行政処分である」

とするのが、理由付記規定の文言上も実務上も無理のない解釈であると主張する⁽²⁷⁾。理由付記に瑕疵のある更正処分については、「税務官庁は自ら進んでこれを取消…することができ…又、かくなすべきである」し、理由付記規定は「納税義務者に更正理由を明示し、行政救済の申立に便ならしめるためのものであるから、この規定違反の場合には、納税義務者にこの点についての不服の申立をなし得る機会を与えなければなら」ず、再調査又は審査の請求、あるいは取消訴訟によって「更正処分の取消を要求し得る」とする⁽²⁸⁾。

④ 議論の経緯と展開

以上の議論は、昭和30年に当時の国税庁所得税課青色申告係長が有効説支持の見解を表明したことに端を発する⁽²⁹⁾。無効説は、とりわけ「青色申告法人に対し、理由の付記されない更正通知書が相当散見される」実態を踏まえ、有効説が一般化して理由付記を公然と怠る事実が集積し、理由付記規定が死文化することを案じて「理由の付記〔は〕通知書の絶対要件である」との主張を展開したのであった⁽³⁰⁾。無効説の反論を受けて有効説は、現場の係官への理由付記の督促は怠らないとしつつ、「青色申告に対する更正において、付記を要求されている理由とは、税務官庁の見解が、いかなる点で申告と異なるに至ったかの説明にすぎず、理由の付記のないことは、更正自体を無効ならしめる重大な瑕疵でないと解すべき」とする再説を表明したが⁽³¹⁾、これと同じ誌面上に取消原因説も掲載され、有効説に対する批判は無効説の説くところで充分であるとしつつ、前述のように無効説の問題点を指摘した⁽³²⁾。

その後、多数の学説によって支持されていったのは取消原因説であり、無効説は支配的とはならなかった⁽³³⁾。一方、税務官庁側は依然として有効説を維持し、後にみる下級裁判例においても、被告としてたびたび訓示規定説を主張している⁽³⁴⁾。こうして、青色更正の理由付記をめぐる問題は、「戦後、もっとも争われた税法問題の1つ」と言われるに至ったのである⁽³⁵⁾。

(2) 行政法学説との関係

一方、当時の行政法学は、理由の記載を欠く行政行為を、書面によるべきであるのによらない行為、行政庁の署名押印を欠く行為、日付の記載を欠く行為等とならぶ「形式に関する瑕疵」のある行政行為ととらえていた⁽³⁶⁾。そして、法律が理由を付すべきことを要件としているのに、理由が付されないときは、その行政行為は無効と解すべきとする見解が支配的であった⁽³⁷⁾。先の3説のうち無効説の立場と符合しうるが、少なくとも次の2点に注意が必要である。

第1に、先の無効説も、「理由付記がない場合」というのを、理由が全く記載されていない場合のみを想定しているように思われ、また理由付記規定の性格も効力規定と解するものであるから、上記行政法学説と一致しうると言ってよいように思われる。後にみる裁判例が集積され、議論が進んでいくと、何らかの理由は記載されているもののその内容が不十分であって、理由付記がなされたとは言えない場合も含めて「理由付記がない場合」と表現される場合もしばしば見かけられるようになるが、理由が全く付記されていない場合と、一応理由は付記されているが内容的に不十分である場合を区別し、前者の場合に無効説的に解するというのが、当時の行政法学説の立場である⁽³⁸⁾。

第2に、上記の行政法学説の支配的見解が理由付記を欠く処分を無効と解するのは、処分理由を付記することが処分の効力発生の要件である場合であって、そうでない場合（例えば、訓示規定にすぎない場合）にまで無効にすべきという趣旨をも含むものではない。従って、この点に限っては有効説の主張とも根本的に矛盾するものではないことになる⁽³⁹⁾。もっとも、青色更正の理由付記を訓示規定とする見解は、行政法学上見当たらない。

(3) 若干の整理

以上に見てきた学説上の議論について、さしあたり指摘しうるのは以下の3点である。

第1に、租税法学上の3説のうち、取消原因説は、理由の付記なき青色更正処分を無効でないと解する点で有効説と共通し、またかかる処分を瑕疵ある行政行為であり違法なものと捉える点では無効説とも矛盾しない。従って、実質的に対立しているのは、有効説と無効説ということになる。そして、この有効説か無効説かの争いは、青色更正理由付記規定の性格、すなわち訓示規定か効力規定かの争いに収斂するかに見える。しかし、このように理由付記を欠く処分の効力に関する議論が、理由付記規定の性格に関する議論と相当な結びつきをもって展開してきたことは、極めて特徴的であると言わざるをえない。両者は全く無関係ではないものの、本来別個に論じられるべき問題であるように思われる⁽⁴⁰⁾。

第2に、租税法学上で支配的とはならなかった無効説は、行政法学上ではむしろ支配的な立場を占めていたが、理由付記の瑕疵を日付の記載などと並ぶ形式上の瑕疵としていた行政法学に対し、租税法学上の無効説は、青色申告制度の趣旨等から理由付記には「重大な意義がある」とするのであるから、理由付記とその瑕疵についての捉え方は、両者で相当異なると言うべきであろう。一方で、行政法学が、欠缺か不備かを分けた上で、理由付記の瑕疵が処分に与える効果を論じていることもまた、上記の形式的瑕疵という捉え方に多分に基づくものと思われるが、租税法学上の議論ではこの点はさほど明確にされておらず、例えば無効説が理由の不備事例についても同様に処分の無効原因と考えるのか、また取消原因説は理由の欠缺・不備ともに一律的に処分の取消原因とするものであるのか、いずれも一義的に明らかではない。しかし、欠缺と不備では瑕疵の程度に差があるとも考えられ、この区分についてはある程度意識したほうが、理由付記に瑕疵のある処分の効果について、よりきめ細かい議論が可能になるように思われる。

第3に、取消原因説が、早くも理由付記の不服申立便宜機能に言及していることが注目される（(1)③）。もっとも、同機能の存在故に理由付記規定違反の場合には「不服の申立をなしうる機会を与えなければなら」な

い、あるいは「取消を要求し得る」とされていることからすれば（傍点筆者）、冒頭でみた、同機能の存在を直接処分取消に結びつける判例理論とは異なり、理由付記に瑕疵のある処分を受けた者に、不服申立てないし訴えの利益を認めるべきという趣旨の主張であると解される。このことと冒頭でみたような「ジレンマ」の指摘との関連性はもとより、理由付記のもつ不服申立便宜機能が、争訟の提起と本案審理のいずれの場面にどのように関わる問題であるのか、整理ないし検討の余地もあるように思われる。

いずれにせよ、理由付記を欠く青色更正処分の効力は、実際にそのような処分が多発していた中での実務に関わる問題でもあっただけに、これが訴訟に発展した際に裁判所がどのような判断を示すのか、多方面からの関心を集めていたようである。以下では、とりわけ上記の第1および第2の点をふまえつつ、38年判決以前の裁判例を検討していくこととしたい。

4 下級裁判例の状況

(1) 概観

① 最初の裁判例

この問題についての最初の裁判例は、横浜地判昭和30年12月28日（行集6巻12号2893頁、以下①-1判決と称する）である。事案は、料理旅館業を営む原告⁽⁴¹⁾が、青色申告書をもって、昭和25年度の所得金額94万余円の確定申告をしたところ、所得金額163万余円とする更正処分を受けたが、この更正決定の通知書には理由が全く付記されておらず、更正処分から約3年半を経過した後に、書面をもって理由が通知されたというものである。

被告は答弁において、更正決定の本質は申告にかかる所得金額・所得税額を更正することにあるため、「その更正理由の如きは…単なる付随的事項にすぎ」ず、「たまたま、その通知に更正理由の付記を欠いていたから」といって、その更正処分を何等違法ならしめるものではない旨、また仮にそうでないとしても、後日に至ってその理由を通知したため、「この点

従来の裁判例一覧

	税の種類	更正処分	再調査の決定	審査決定	付記された理由 (*1)	判決内容 (*2)
a	所得税	●			(記載なし)	×
		●				
b	所得税	●			(記載あり・判例集からは内容不明)	○
c	所得税		●		「資産負債の増減の状況等からみてあなたの申立は一部理由がある ので次の通り更正額を一部取消します」	×
d	法人税	●			「仮払金330,000円を加算する」	×
e	所得税	●			1 売上金 (収入金額) 取替物の過少 (過大) 2 製造原価又は販売原価の過大 (過少) 3 経費の過大 (過少) 4 所得金額の過少 (過大)	×
		●				
f	所得税	●			【更正処分】「売買差益率検討の結果、記載額低減につき調査差益率により基本金額修正、所得金額更正す」 【審査決定】「あなたの審査請求の趣旨、経営の状況、その他を勘案して審査しますと、小石川税務署長の行った再調査決定処分には誤りがないと認められ、ますので審査の請求には理由がありません」	○
		●				
g	法人税	●	●		【更正処分】「差益税2,098,000円引替与否認489,000円償却認可3,750積立金中減41,976」	○
h	法人税	●			「売上計上洩190,500」	×
		●				
i	所得税	●			【更正処分】「申告 収入22,600,000円、支出22,102,000円、差引所得558,000円」 調査 収入34,571,000円、支出32,495,000円、差引所得2,076,000円」 【審査決定】「当初の更正決定金額2,076,000円は審査の結果相当と認め」	×
		●				
j	所得税	●			(記載なし)	○

*1 裁判所の認定した事実による。 *2 付記された理由が適法とされたもの…○、違法とされたもの…×

に関する瑕疵は既に補正された」旨を主張した。

本判決は、青色申告書についての更正処分の理由付記規定（旧法46条の2第2項）は「濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益をも尊重して所謂青色申告制度の適正な運行に期せんとするものであるから青色申告書について更正決定がなされる場合は必ず同時にその理由を通知書に付記しなければならない」とし、「その理由を全然付記しないでなされた更正処分は右規定に反し違法であって取消しを免れないものと解すべきである」と述べたうえで、「たとえ後日に至って理由の通知がなされてもそれによって…更正処分の違法が治癒されるものと解すべきではない」とした⁽⁴²⁾。

② その後の裁判例

この①-1判決を含め、38年判決までに青色更正処分に係る理由付記が争われた裁判例としては、表に掲げた通りのものがある（なお、旧所得税法上、更正処分を受けた者は、その処分に異議がある場合は、1ヶ月以内に税務署長に再調査の申立を〔48条1項〕、また、その再調査の決定に不服であれば、更に1ヶ月以内に国税局長に審査の請求をすることができるとされ〔49条1項・2項〕、いずれの場合にも、決定の通知書には、その理由を付記することが必要とされていた〔48条5項、49条6項〕。すなわち、同法上、青色更正処分、再調査・審査の各決定は、すべて理由を付記して行われなければならない旨が規定されていたのであって、これらは併せて論じられることも多いため、表中には再調査と審査の決定の理由付記が争われた事例も掲げておく）。

これらの裁判例について、まず理由付記規定の性格（訓示規定か否か）についての判示を見た後（(2)）、処分の効力に関する判断（無効説か取消原因説か）を見ていくこととしたい（(3)）。

（2）理由付記規定の性格

まず、理由付記規定の性格についての判示を見てみよう。これについては、被告税務官庁側が訓示規定説を主張するものの、判決上で否定される

ケースが大勢を占めている。被告の主張如何によって、判決文に示される内容やその有無も区々とならざるを得ない面はあるが、少なくとも、明確に訓示規定説の立場に立つものは存在せず⁽⁴³⁾、また税務官庁の付記した理由は充分で適法であるとの結論を示す㊦判決ですら、訓示規定説の主張については、以下に見るような詳細な検討を踏まえてこれを斥けていることが注目される。

以下ではまず、同説がどのように否定されているかを概観し (①)、その論拠とされているところを整理することとしたい (②)。

① 否定の方法

先述のように、被告の主張如何によって、訓示規定説否定の方法も様々であるが、(i) 効力規定説的な立場を明らかにするもの、(ii) 明示的に訓示規定説の否定を述べるもの、(iii) 明示はせずとも訓示規定説を否定したに等しいものがある。

(i) については、㊦判決が理由付記規定は「青色申告書更正決定の重要不可欠の構成部分をなすもので、更正決定を適法かつ有効ならしめる一要件」であると述べるほか、審査決定について争われた㊦判決が、「青色申告の更正処分通知書に青色申告を是認しないで更正した理由を具体的に付記することは更正処分の有効要件であり、「その更正処分に対する審査請求に対する決定の通知書に同様の理由を付記することは審査決定の有効要件であることは明白である」と述べている。

(ii) については、「同条〔旧法人税法32条後段〕の規定は…単なる訓示規定とは解し得ない」(㊦判決)、旧所得税法「第46条の2第2項の規定…を単に訓示規定に過ぎないものと解する控訴人の主張は採用に値しない」(㊦-2判決)、「被告の主張するように法第32条を単なる税務行政上の便宜に基く訓示規定であると解すべきではない」(㊦判決)、「前記法条〔旧法人税法32条〕は、単なる訓示規定と解すべきではない」(㊦-1判決)、「理由の付記は単なる訓示規定でなく、青色申告書更正決定の不可欠の要件をなす」(㊦判決)等といった判示がみられる。

(iii) は例えば先に見た㉑-1判決がこれに該当し、「青色申告書について更正決定がなされる場合は必ず同時にその理由を通知書に付記しなければならないのであって、その理由を全然付記しないでなされた更正処分は右規定に反し違法で取消しを免れない」と述べるものである。(i) (ii) に比べ直接的な表現はないが、訓示規定説の否定と同様の結論に帰着することから、同説を否定したものとみることが可能である。

② 否定の根拠

理由付記規定が「単に行政庁側の便宜のためにもうけられたにすぎないものではなく、納税者側の権利、利益を保護するためのものである場合には、訓示規定の議論は排斥せられざるをえない」⁽⁴⁴⁾。したがって、以上の訓示規定説を否定する裁判例のほとんどは、理由付記規定が納税者の何らかの権利・利益を保障する趣旨である旨をその根拠としている。

ただし、これについても、理由付記規定が「濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益をも尊重」するものであるとか(㉑-1判決)、同規定によって「納税者は更正が右帳簿書類の記載に誤りがあり、それによったのよりも、もっと正しい根拠でなされたという説明を附してもらい利益を保障されている」(㉒-1判決)というように、明示的に「権利」や「利益」という表現を用いるものと、「恣意の更正を防ぎ、申告者を納得させ」る(㉓判決)とか、「青色申告の際の更正を適正且つ慎重ならしめると共に、青色申告書を提出した法人に更正の理由を了知させて、不服申立をすべきか否かの判断の資料を与え」る(㉔判決)といったように、「権利」「利益」という直接的な表現を用いることなく、納税者にとって何らかの利益になることを示すものが存在する。また、端的に理由付記が納税者の「租税特恵」の1つと述べるものもある(㉕-1判決)。

いずれにせよ、内容的には(i)更正権の濫用ないし恣意的な更正の防止、あるいは更正処分の適正(ないし公正・合理性・慎重性等)の確保と、(ii)説明し納税者の了知・納得を得るといった点を述べるものが多く、これらはいずれも、青色申告制度全体の趣旨を勘案したうえで導かれてい

ることが多い (d、e、f-1、g、h-1、i 判決等)。例えば g 判決は、青色申告制度の趣旨 (「青色申告書を提出する納税義務者をそうでない納税義務者よりも優遇することによって税務行政の合理化、円滑化をはからんとしたもの」)、その中での理由付記規定の位置づけ (青色申告書を提出する法人の「特典」のひとつ)、さらに青色更正の特殊性 (更正の制限規定があり、これもまた「特典」のひとつ) を述べた上で、上述の理由付記規定の趣旨を導いている。一方、この g 判決のみが、上述のように (iii) 不服申立ての便宜機能を挙げている。

この他、理由付記規定の趣旨を述べつつも、それが訓示規定説否定の直接的な根拠とはされていないものと思われるもの (c 判決)⁽⁴⁵⁾ や、青色申告制度の趣旨と共に理由付記規定の文言を根拠とするもの (d 判決)⁽⁴⁶⁾ もみられる。

③ 若干の検討

以上のように、訓示規定説に対する従来の下級裁判例の否定的な立場は比較的明確に看取しうるが、同説の否定の方法やその論拠について詳細にみると、各裁判例で様々な違いが存在することがわかる。

なお、この他にも、訓示規定説否定の理念にもとづくものとみることが可能な判示事項は存在する。例えば、後日に至って理由の付記が通知されても青色更正処分の瑕疵は治癒されないとした a-1 判決の判示は、そのように解しなければ理由付記規定が訓示規定化してしまうため、これを防止しようとする趣旨に基づくものとみることもし得る⁽⁴⁷⁾。①でみたように同判決は、理由付記の趣旨を述べた部分によって明示はせずとも訓示規定説を否定しているのであった。この問題についての初めての裁判例でもある a-1 判決の意義は、このように訓示規定説の排斥に徹している点に認めることができるかもしれない。

(3) 処分の効力 — 無効説か取消原因説か

次に、先にみた処分の効力に関する学説のうち、とりわけ無効説および

取消原因説との関係を整理してみたい。各々の事実関係に基づく裁判例を一律に並列して論ずることは適切でない面もあるが、さしあたりいくつかの観点からこれを分類し(①、②)、若干の検討を加えることとする(③)。

① 理由の不備か欠缺か

①a～①j上記の裁判例は、まず、何らかの理由が記載された事案と、全く記載がなかった事案とに分かつことができる。後者(理由の欠缺事例)に該当するのは先述の①a-1判決およびその控訴審の①a-2判決(以下、合わせて①a判決と称することもある)と、①i判決であるが⁽⁴⁸⁾、①i判決は、事業所得についてのみ青色申告書提出の承認を受けていた原告が、所得が事業所得だけであるとして昭和28年に確定申告をしたところ、同年中には給与所得と譲渡所得もあるとして、申告に係る事業所得にこれらを加算した更正処分を受け、その更正処分に理由が全く記載されていなかったという事案であって、事業所得部分については更正においても申告がそのまま認められているため、判決も「本件更正には更正理由の付記は要しない」との判断を示している。理由を付記すべき所得の範囲が争われた事案と言えるが、新たな付加事項がないにもかかわらず理由付記が全くなされなかった①a判決のほうが、何らかの理由が付記されたという前者のタイプとの比較により便宜であるため、以下では理由付記の欠缺事例としては①a判決のみを取り上げることにしたい。

以上に述べた①a判決および①i判決を除く裁判例は、何らかの理由付記のある前者のタイプに該当することとなるが、言うまでもなく、こちらのタイプの裁判例では、記載された理由で充分かという、理由付記の程度が問題になることとなる。行政が付した理由では不十分であるとして処分を取り消すものと、①g、①f-2、①h-2の各判決のように、付記された理由で充分であるとするもののが存在し⁽⁴⁹⁾、厳格に解するものと比較的緩やかに解するものとに分かれた状況⁽⁵⁰⁾と言えよう。

なお、いずれのタイプに該当するか微妙な判断を要するものとして、①c判決がある。同判決によれば、表中に記載の理由が付記された更正通知書

は、「通常一般に、更正の理由となるのであろうところの理由を定型化して印刷してあるものを、何等本件の具体的事案に即して加削することなく、そのまま、転写したとしか思われ」ないものである。したがって、「全然、理由の記載がないと断じても差し支えな」く、後者に該当するものと言うことも十分に可能ではあるが、㉔判決は結局「これを緩やかにみれば」表中に記載の「理由の記載がなされているものと認むべき」として、前者に該当するものとしているため、以下でも理由の欠缺事例ではなく不備事例として扱うこととする。

② 取消訴訟か無効確認訴訟か

次に、訴訟の種類について見てみると、㉔判決を除くすべての裁判例が取消訴訟によって争われている。従って、当然ながら、理由の不備事例については、不備が認められれば処分は違法なものとして取消されている。また、理由の欠缺事例である㉔判決も取消訴訟で争われており、結論的には㉔-1判決、㉔-2判決ともに理由付記を欠く青色更正処分を取消しているのであるが、これをもって理由の欠缺が無効原因ではなく取消原因とされたと見るのは早計と言うべきであろう⁽⁵¹⁾。

一方、この中で唯一、無効確認訴訟で争われたのが㉔判決である。もっとも、本件も当初は、更正処分と審査決定の取消訴訟として提起されていたが、出訴期間を経過しており、理由付記のない更正決定の無効確認訴訟へと変更されたという経緯が存在する。㉔判決は、このような訴えの変更を認めたくえで⁽⁵²⁾、「たとえ原告主張のように青色申告書の更正について更正の理由の付記がなかったとしても、そのような欠点は重大且つ明白なものということとはできないから、更正決定を取り消すべき事由となるに過ぎないもので、更正決定の無効を来すものではない」と述べた。

実は本件において原告は、更正処分に理由付記がなかった旨主張しているのに対し、被告は理由を明示したとして、理由付記の有無についての主張が両者で食い違っている⁽⁵³⁾。この点からも若干特殊な事案と思われるものの、上記のように理由の欠缺が無効原因とはなりえないことを明示し

ている点で、稀少な裁判例と言うことができるであろう。この点は、農地買収計画に対する異議決定と訴願裁決に理由の記載がなくてもその違法は重大なものではなく処分を当然無効とするものではないとする最判昭和31年1月31日（民集11巻1号201頁。以下、「昭和31年判決」と称する）の影響が、時期的に接近していることから推測されるが、いずれにせよ、先の④判決が理由付記のない更正処分を取消していることとの整合性は認めることができる。従って、④・⑤両判決上は、理由の欠缺を含めた理由付記の瑕疵は、処分の取消原因として扱われており、少なくとも先に見た無効説はこれらの裁判例の採るところではないということができよう。

ただ、それでは無効説に立つものが全く存在しないかという点、そうでもない。先述の④判決は、青色更正の通知書に、「その理由を全然欠くか、もしくは、（本件）程度の抽象的な理由の記載では、更正決定は違法で、無効もしくは取消を免れぬものと解するのが、旧所得税法46条の2の法意に適合する」と述べる。理由の欠缺は処分の無効原因に、理由の不備は処分の取消原因になる旨を述べているように思われ、また先にもみたように、理由付記規定を効力規定說的に解していることから、無効説に近い立場を示すものとみることができよう。

③ 若干の検討

以上より、理由付記の瑕疵がある青色更正処分は、従来の裁判例上、主として取消原因となる違法性を有するものとして扱われてきたと見ることができる。この点は、先に見た学説のうち取消原因説と符合することは明らかであるが、一方でこれらの裁判例の大半が理由の（欠缺ではなく）不備事例であり、また（無効確認訴訟ではなく）取消訴訟によって争われているという前提の存在も認識する必要がある。このことはすなわち、無効説が定着しうるような前提条件がそもそも整っていなかったということでもある。先にもみたように、無効説の想定するような（純粋な）理由の欠缺事例に係るものは④判決のみであり、しかもそれは取消訴訟で争われていた。さらに、理由欠缺が処分の無効をもたらすかについて、否定的なも

の(⑥判決)と肯定的なもの(⑦判決)がそれぞれ1件ずつ存在するのみという状況では、従来の下級裁判例の無効説に対する立場は、いまひとつはっきりしないとみるべきであるようにも思われる。

(4) 小 括

以上より、従来の下級裁判例からは、訓示規定説に対する否定的な立場と、理由の欠缺・不備のある処分を主として処分の取消原因として扱うという傾向を読み取ることができる。前者は後者のいわば前提にすぎない問題ではあるが、総じて見ると、重点が置かれてきたのはむしろ前者の議論であり、これとの関連で、主に青色申告制度全体の趣旨から、いかにして理由付記規定に私人の権利利益の保障という趣旨を読み込むかという点について様々な判示がみられた。一方で、後者、とりわけ無効説をめぐる議論が活発に行われてきたとは言い難く、裁判例の立場としても、いまひとつ不明確なものにとどまっていることがわかる。

5 昭和38年判決の検討

冒頭でも見たように、38年判決は、「一般に、法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは、①処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、②処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであり(以上を判旨(i)と称する)、それ故「その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない」(以上を判旨(ii)と称する)と述べる。以上に検討してきた立法趣旨・学説・下級裁判例等との関係について、若干の検討を加えてみたい。

(1) 判旨(i)

先に見た学説、下級裁判例等を踏まえても、判旨(i)は、「本件訴訟

が根底において、訓示規定説と効力規定説との争いであることに鑑み、…その立脚点を明らかにし」た部分であると解される⁽⁵⁴⁾。3(2)①での分類でいえば、明示はしていないが訓示規定説を否定する(iii)のタイプであり⁽⁵⁵⁾、その根拠として、理由付記規定により処分の相手方に①②のような利益が保護されているということを示しているのであるが、この①②の論拠はともに、3(2)②でみたように、従来の下級裁判例によっても既に述べられてきたものである。

すなわち、①については、「濫りに更正すべきこと(の)防止」(a-1判決)、「恣意の更正」の防止(d判決)、「更正を適正且つ慎重ならしめる」(g判決)、といった趣旨が、理由付記規定に読み込まれてきた。立法趣旨との関連でみると、「恣意」の抑制という表現は「いささか誇張的」ではあるが⁽⁵⁶⁾、「判断の慎重・合理性を担保する」という部分は青色申告制度の趣旨にも合致しうる解釈であると思われる。

これに対し、②は、立法趣旨や青色申告制度の趣旨からは直接的に導かれ得ない部分であり、学説においては取消原因説が「行政救済の申立に便ならしめるためのもの」と、また従来の下級裁判例の中では、唯一g判決が、「不服申立をすべきか否かの判断の資料を与えようとするもの」と述べていた。もっとも、g判決以前に初めてこの点に関して言及したと思われるのが、審査決定の理由付記が争われたc判決である。同判決は、旧所得税法49条6項により審査決定に理由付記が必要とされる「根本的な理由」を、「審査請求者をして訴訟を提起してまで審査決定の是正を求めるべきかどうかについて考慮を尽くさせ、たとえ訴提起を止むを得ないとする場合においても審査決定により事実上及び法律上の争点を明確にして攻撃防禦の方法を整えさせ、以って無用な争訟を避け又は訴訟の円滑な進行を計らんとするにある」と述べている。審査請求まで進んだ事案について、次のステージである訴訟提起の便宜という趣旨を当該理由付記規定に読み込んでいるのであるが、この判決上では上記部分が訓示規定説否定の直接的な根拠となっているかが必ずしも明確ではなく⁽⁵⁷⁾、争訟提起の便

宜という趣旨は、この段階では未だ訓示規定説を否定するに足る明確な論拠とはなりえないものと考えられていた可能性もある。従って㉔判決が、理由付記規定に直接上記趣旨を読み込んだうえで、訓示規定説を否定していることは、以上の㉑判決を一步推し進めたもののようにも思われ、この流れが本判決にも受け継がれたものと見ることもできる。

なお、判旨(i)②は「不服の申立に便宜を与える」という概括的な表現を用いているが、前記㉑判決が、争訟提起をするかどうかの判断材料を提供するという、争訟提起判断材料提供機能のほか、それに付随して「無用な争訟を避ける」といういわば争訟回避機能と、訴訟提起となった場合も「円滑な進行を図る」という争訟進行円滑化機能をも言及していることからすると、判旨(i)②のいう不服申立便宜機能も、これらを含めた多面的なものとして理解することも可能であるように思われる。冒頭に述べたような、処分の理由付記に不備があっても、「争訟の提起・遂行にとって必ずしも決定的な支障になるとは限らない」との指摘も踏まえると、不服申立便宜機能のうち實際上最も効果が期待されるのは、争訟回避機能であるということになるかもしれない⁽⁵⁸⁾。

いずれにせよ、①は立法趣旨や青色申告制度全体の趣旨に忠実な解釈によって導き出されるものであるのに対し、②はむしろ理由付記の現実的な機能に着目したものである。このように、純粋な解釈論のみにとらわれることなく、不服申立てに際しての私人の「便宜」が述べられたのは、訓示規定説のいう行政上の「便宜」に対抗する趣旨であるとも考えられる。

(2) 判旨(ii)

判旨(ii)では、「その記載を欠く」という表現が用いられているが、具体的には①理由の欠缺のみを指しているのか、②不備のみを指しているのか、③その両方を含めているのかが、判決文から一義的に明らかではない。この表現のみを文字通り捉えるならば、最もあてはまりそうなのは①であるが、本件が理由の不備事例であることを考えると、その可能性は低

いようにも思われる。そうすると、②か③ということになるが、③であれば無効説が否定されたことになる一方、②であれば無効説については特段の言及がないことになるため、その差は大きいと見るべきであろう。もっとも、③のように解すれば、昭和31年判決との整合性が確保され、理由の欠缺も処分の取消原因にすぎないという最高裁の見解は一貫することになる一方⁽⁵⁹⁾、②のように解しても、理由の欠缺については31年判決、理由の不備については本判決といった区分けがなされたと理解することができるため、いずれの場合であっても、31年判決との関連では最高裁の見解として矛盾が生ずることにはならないであろう。

(3) 判旨(i)と(ii)

以上のように見てくると、訓示規定説を否定しつつ、無効説に対する立場は一義的に明らかではないという、従来の下級裁判例とほぼ同様の姿勢を、本判決の判旨(i)と(ii)からもうかがうことができる。そして、重心はより前者の訓示規定説の否定の方に置かれているように思われる点でも、従来の下級裁判例の流れと一致する。従って、判旨(i)(ii)は、それまでの多数の下級裁判例の延長線上に位置するものと理解することが可能であり、それらの集大成的な立場にあるものと理解することが可能であろう。

一方で、以上の判旨(i)(ii)が「一般に」と一般論として述べられている点については、従来の裁判例には全く見られなかった新たな流れが付加されたと見るべきである。このことは、本件において審査決定と青色更正処分の両方の理由付記が争われているにもかかわらず、両者を区別することなく判断が示されていることと無縁ではないようにも思われる⁽⁶⁰⁾。また、本来、ある規定が訓示規定か否かは、当該規定の趣旨を解釈して決すべきであるということからすれば、一般論によって訓示規定説をめぐる争いに決着をつけるという方法論には検討の余地もあると言うべきかもしれない⁽⁶¹⁾。にもかかわらず、このような一般論の提示を支持する見解が

示されていることから⁽⁶²⁾、訓示規定説をめぐる争いにただ単に終止符を打つにとどまらない「積極的法形成」⁽⁶³⁾が、将来に与える影響に大きな期待が寄せられていたことをうかがうことができる。本判決が、青色更正の理由付記規定に限らず、広く一般的に理由付記規定が訓示規定化するのを予防する趣旨に出たものかどうかまでは明らかでないにせよ、少なくとも青色更正の理由付記規定が訓示規定ではないとしたことにその大きな意義が認められることになる。

(4) その後に与える影響

38年判決は理由の不備事例であり、理由の程度が争われた事案であるため、以上の判旨(i)(ii)は、付記された理由が充分なものであるかどうかを論ずる前提として述べられているにすぎない⁽⁶⁴⁾。にもかかわらず、冒頭で見たように、最高裁は、判旨(i)が述べる理由付記規定の趣旨を同種事例に次々と踏襲し、さらには旅券法や情報公開条例といった税法以外の分野においてもほぼそのままに引用した上で、行政手続法14条1項の不利益処分一般についても拡大するかに見える。

しかし、以上に見たとおり、判旨(i)(ii)は、本来、青色更正の理由付記規定が訓示規定であるか否かという問題に答えたものという性格が強く、明示はせずとも訓示規定説ではないことを示した点に大きな意義が認められる。従って、そこで述べられた恣意抑制機能と不服申立便宜機能も、理由付記規定の純粹な解釈論というよりは、むしろ訓示規定説を否定するために述べられた面が大きいように思われる。そうであるとすれば、本判決がこれを一般論として提示し、その後、判例理論として定着したということは、およそあらゆる理由付記規定が訓示規定ではないという前提がいわば無条件に広がり得ることを意味すると同時に、理由付記規定を訓示規定化させないという厳格な解釈姿勢の基盤が提供されたことにもなり得る。そのことの是非は本稿で論じかねるものの、判例理論形成の出発点ともいえる本判決が、理由付記規定の趣旨についてこのような方向性を

打ち出したことには、少なからぬインパクトが認められると言ってよいであろう。

6 むすびにかえて

以上の検討を前提とすれば、38年判決が述べた理由付記規定の趣旨は、訓示規定説をめぐる議論との関連性を十分に認識した上で理解すべきであるように思われる。冒頭に述べた、①理由付記規定に恣意抑制機能と不服申立便宜機能があることと、②理由付記の不備が処分の取消事由になることとの関連性についても、さしあたり、同判決は、①で訓示規定説否定の根拠を、また②で訓示規定説否定の結果を述べたものとして理解することも可能であろう。すなわち、〈青色更正の理由付記規定は、処分庁の恣意を抑制して処分の慎重を確保し、また青色申告者に不服申立ての便宜を与えるものであるから、単なる訓示規定ではなく、従って、理由付記に瑕疵がある場合は処分の取消原因となる〉といった意味合いで理解され得ることになるが、これに関しては、次の各点を指摘しておきたい。

第1に、上記のように訓示規定に関する言及を補ったとしても、②の部分との繋がりには微妙なところである。すなわち、従来の学説に照らしてみても、訓示規定説否定の結果として帰着するのは無効説ないし取消原因説と解されるため、後者を採用することには本来更なる説明が必要であるとも考えられるのである。一最高裁判決の判旨としてではなく、定着した判例理論の端緒となる説示としてこれを理解するときに、①で述べられた2つの機能が、なぜ処分の取消を導くのか、更なる検討の余地があると言えよう。

しかしながら第2に、本文中でも指摘したように、理由付記規定が訓示規定か否かという問題と、理由付記の不備が処分の効力にどのような影響をあたえるかという問題は、本来は別個に論じられるべきであるように思われる。青色更正理由付記については、前者が大いに議論されてきたあま

り、後者が単独で取り上げられることは少なかったようであり、また後者の論点の1つになりうる無効説か取消原因説かという議論も、活発に展開してきたとは言い難い面があった。このことは、38年判決の述べた理由付記の趣旨の一般化にあたり、十分な注意が必要であると思われる。

第3。ところで、38年判決、ひいては判例理論のいう理由付記規定の趣旨が、訓示規定説否定の根拠として述べられた面が大きいとすれば、かかる要素を除外したところでの理由付記規定の趣旨ないし意義とはどのようなものであり、また、両者の間にはいかなる異同が生ずることになるのだろうか。

この点、例えば本文中にも述べた争訟回避機能は、(訴える側の)私人の便宜であると同時に、(訴えられる側の)行政の便宜という面も大きく⁽⁶⁵⁾、さらには裁判所をはじめとする各審査機関の負担軽減と訴訟経済に資するという点にも繋がる。また、理由付記によって、青色申告制度の適正な運営が図られるといういわば客観的な利益が保障されるという面もあるかもしれない⁽⁶⁶⁾。このように、理由付記規定に私人の利益保護という要素があることは明らかであるとした上で、さらに視野を広げ、より多様な角度から理由付記規定の趣旨ないし意義を論じることは、可能であるように思われる。

注

- (1) 例えば、申請拒否処分についてのものとして、古物営業法旧4条2項(現5条3項)、質屋営業法3条3項、旅館業法3条5項等、争訟裁断的行為についてのものとして、行政不服審査法旧41条1項・48条・52条1項・56条、国税通則法84条4項・5項、101条1項、地方自治法9条3項、公職選挙法215条等。
- (2) 同法は、口頭による処分を含めるため、理由の「付記」ではなく「提示」という用語を用いている。
- (3) 塩野宏「理由のない行政処分はない」室井力=塩野宏編『行政法を学ぶ1』(有斐閣、1978年)254頁以下。
- (4) 塩野、前掲注3、255頁。
- (5) 塩野宏『行政法I〔第6版〕』(有斐閣、2015年)296-297頁はさらに、

「相手方に対する説得機能」と「決定過程公開機能」をも加えて、理由付記は「まさに行政手続の公正の確保、透明性の向上を図るものにほかならない」とする。

- (6) 小早川光郎「手続瑕疵による取消し」法学教室156号（1993年）96頁。
- (7) 小早川、前掲注6、96-97頁。
- (8) 塩野、前掲注3、257頁も、「理由付記の不備という違法が、取消事由に当たるとかどうかになると、答は、そうストレートにでてこない」と述べる。
- (9) 理由付記の趣旨に関する初めての判示は、最判昭和37年12月26日（民集16巻12号2557頁）の「決定機関の判断を慎重ならしめるとともに、審査決定が審査機関の恣意に流れることのないように、その公正を保障する」というものであったが、これは青色申告承認取消処分に係る審査請求の棄却決定という争訟裁断行為の理由付記について述べられたものであり、第一次的な行政処分の理由付記の趣旨についての判示は上記38年判決が最初とされている。
- (10) 38年判決を含む判例理論は、どの程度の理由の付記があれば充分かという点についても重要な判断を示しているが、本稿ではあくまで38年判決の示した理由付記の趣旨に限定して議論を進めることとするため、この点については立ち入らないこととしたい。
- (11) 前者は、旅券法が「一般旅券発給拒否通知書に拒否の理由を付記すべきものとしているのは、…外務大臣の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、拒否の理由を申請者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨に出たもの」と、また後者は「本条例が…公文書の非開示決定通知書にその理由を付記すべきものとしているのは、…非開示理由の有無について実施機関の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、非開示の理由を開示請求者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨に出たもの」と述べる。
- (12) すなわち、同判決は、「行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは…、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たもの」と述べる。
- (13) 北野弘久「青色申告者に対する更正の理由付記をめぐる問題」税法学151号（1963年）17頁。
- (14) 38年判決以前の下級審裁判例・学説の状況について述べたものとして、

- 北野、前掲注13、17頁以下、中川一郎「付記すべき更正理由ならびに審査決定理由の程度」シュトイエル16号（1963年）22頁以下、高柳信一「青色申告に対する更正の理由付記」『租税判例百選〔第1版〕』（有斐閣、1968年）166頁以下、中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由付記をめぐる諸問題」税務大学校論叢8号（1974年）63頁以下。
- (15) 参照、東京高判昭和40年9月30日（訟務月報12巻2号275頁）。
 - (16) この推計課税の禁止がおよぶ範囲については、東京高判昭和59年9月19日（判時1137号36頁）参照。
 - (17) 日本税理士会連合会編『シャウプ使節団日本税制報告書〔復元版〕』（日本税理士会連合会出版局、1979年）283-285頁。
 - (18) 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）873頁。
 - (19) 『第7回国会税法改正関係質疑応答録（税制改正参考資料集第3集上巻一衆議院）』（大蔵省主税局、1950年）93-94頁〔平田敬一郎政府委員発言〕。
 - (20) 最判昭和47年12月5日（民集26巻10号1795頁）上告理由書。
 - (21) 市川正雄「所得税法における青色申告の取消と更正について」税経通信10巻5号（1955年）64頁。
 - (22) 渡部吉隆「判解」最判解民事篇昭和38年（1963年）度129頁。
 - (23) 北野、前掲注13、17頁。
 - (24) 市川、前掲注21、69頁。
 - (25) 加納清「理由の付記なき更正通知は有効か」税理士界31号（1955年）2頁。
 - (26) 中川一郎「瑕疵行為として取消しうる」税理士界32号（1955年）4頁。
 - (27) 中川、前掲注26、4頁、中川一郎「理由の付記なき更正通知は有効か」税法学54号（1955年）19頁以下。
 - (28) 中川、前掲注26、4頁。
 - (29) 市川、前掲注21、64頁以下。
 - (30) 加納、前掲注25、2頁。
 - (31) 市川正雄「理由は説明にすぎぬ」税理士界6号（1955年）4頁。
 - (32) 中川、前掲注26、4頁。
 - (33) 北野、前掲注13、17-18頁。
 - (34) そこには、「裁判所が要求するような理由の付記を大量的にしかも短期間に行わなければならない課税処分に対し要求することは酷であり、ひいては税務行政に支障を来す恐があるという配慮」があったとも言われている（加藤宏「更正決定および審査決定の付記理由についての検討」税理6巻9号〔1963年〕43頁）。

- (35) 北野、前掲注13、17頁。
- (36) 田中二郎『法律學講座〔Ⅳ〕行政法（Ⅱ—総論・完）』（弘文堂、1952年）113頁。
- (37) 田中、前掲注36、113頁。なお、同『新版行政法上巻〔全訂第2版〕』（弘文堂、1974年）148頁では、無効と解すべき場合の具体例として、理由を付すべきことを要件としている争訟の裁決・決定、一定の出願に対する不許可処分と並んで「青色申告者に対する更正決定などに理由を付さないとき」が挙げられている。
- (38) 田中、前掲注37、148頁は、「理由が不備であるに止まるときは、直ちに無効とはいえない」と述べる。理由の欠缺の場合に行政行為が無効になることについて、参照、柳瀬良幹『行政法教科書〔再訂版〕』（有斐閣、1980年）115頁、田上穰治・市原昌三郎『行政法上巻〔13版〕』（法学書院、1981年）107頁、金子芳雄『行政法総論』（慶應通信、1983年）86頁、西岡久頼・松本昌悦・川上宏二郎『現代行政法概論〔改訂版〕』（有信堂高文社、1982年）123-124頁、和田英夫『行政法講義（上）』（学陽書房、1982年）125頁、杉村敏正『行政法概説〔総論〕〈改訂版〉』（有斐閣双書、1979年）119頁、広岡隆『新版行政法総論』（ミネルヴァ書房、1992年）131頁等。これに対し、「もし行政処分の無効・有効の判断基準を『瑕疵の重大かつ明白』説にもとめるならば、〔青色申告更正処分〕理由付記が全然なされていない場合、明白性については議論の余地はないであろうが、重大性については簡単には結論は下せないと思う」との指摘もある（中村、前掲注14、77頁）。なお、理由付記を行政手続の一環をなすものとして位置づける場合にも、同様に、理由付記を欠く処分は無効になるという考えが妥当するかは1つの論点である。参照、市原昌三郎「行政行為の理由付記と行政手続」市原昌三郎・杉原泰雄編『公法の基本問題』（有斐閣、1984年）223頁、金子宏「理由付記を欠く行政処分の瑕疵」『行政判例百選Ⅰ』（有斐閣、1979年）224頁、兼子仁『行政法総論』（筑摩書房、1983年）188-189頁。
- (39) 「法令の定むる行政行為の形式には、効力要件たる形式と然らざるものととの区別が有り、…行政行為が無効となるのは効力要件たる形式を欠いた〔前者の一筆者〕場合に限る」（美濃部達吉「行政法総則」『新法学全集第4巻行政法第1』226-227頁〔日本評論社、1940年〕）。有効説の市川、前掲注31、4頁は、これを引用し、「理由の付記の有無は、更正の内容そのものには何の影響も及ぼさない」としている。
- (40) 理由付記規定の性格につき、他の税法における理由付記規定を参照し、理由付記制度全体からみた検討を行うものとして、参照、中川、前掲注28、

19頁以下。

- (41) 原告の料理旅館名をとって、本件は「養神亭事件」とも称されている。
- (42) 取消原因説の論者からは本判決支持の見解が示されている一方（中川一郎「更正理由の付記なき更正処分の違法性」税法学64号〔1956年〕15頁以下）、これに反対する見解も存在する（田中勝次郎「理由の付記なき更正決定通知の効力についての判例批判」税法学66号（1956年）8頁以下）。なお、「更正の理由を付記しない更正決定は、違法」としつつも、理由付記「の違法のみを主張して、更正処分の取消を訴求するは、訴の利益を欠く」ことから、本判決に反対するものとして、杉本良吉「租税法の解釈の動向」（法律時報29巻9号〔1957年〕15頁）。
- (43) 高柳、前掲注14、166頁も、従来の下級審判例で「訓示規定説を明示的に採用するものはほとんどない」と指摘する。
- (44) 須貝脩一「理由付記裁判の意味するもの」税理6巻9号（1963年）37頁。
- (45) 後掲注57参照。
- (46) 同判決は、「青色申告制度の趣旨、同条の規定の文言よりみて単なる訓示規定とは解し得ないものである」と述べる。また、旧所得税法「第46条の2第2項の規定に『理由を付記しなければならない』とあるのを単に訓示的規定に過ぎないものと解する控訴人の主張は採用に値しない」と述べる④-2判決も、文言を根拠に訓示規定説を否定しているものと思われる。ある規定が訓示規定か否かは当該規定の趣旨から解釈すべきであるが、文言については、「…しなければならない」と規定されているときは効力規定、「…するものとする」と規定されているときは訓示規定であることが比較的多いようである（伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改訂第3版〕』（TKC出版、2014年）47頁）。
- (47) 参照、塩野、前掲注（3）、258頁、西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示（一）」民商法雑誌112巻6号（1995年）877頁-878頁。
- (48) ⑥判決においても、原告は理由付記がなかったと主張したが、後述（4（3）②）のように裁判所は「その方式及び趣旨により公務員が職務上作成したものと認められる」理由が付記されている事実を認定した。
- (49) ⑥判決も原告の請求を棄却するものであるが、これは取消訴訟ではなく無効確認訴訟であるため、次の4（3）②で検討する。
- (50) 塩野宏「行政処分と理由の付記」山内一夫＝雄川一郎編『演習行政法』（良書普及会、1972年）66頁。前者に④および①判決、後者に⑥-2判決が挙げられている。
- (51) 言うまでもなく、原告が更正処分の無効確認ではなく取消を請求したか

らこそ、判決も処分の無効ではなく取消を認めたものである。取消原因説の立場からは、「原告の請求並びに判決共に正当である」との評価がなされている（参照、中川、前掲注42、17頁）。

- (52) 被告は、旧訴が実質的に違法な内容の課税処分を受けたことを請求の基礎とするのに対して、新訴が形式に欠点のある課税処分を受けたことを請求の基礎とするものであるから、両者は請求の基礎を全く異にするものである旨を主張したが、裁判所は「いずれも行政処分の違法欠点を攻撃することによって行政処分の効力を争うものであるから、請求の基礎に変更がないものと言わなければならない」とした。
- (53) ⑥判決は、「その方式及び趣旨により公務員が職務上作成したものと認められる」理由が付記されている事実を認定した。
- (54) 浦谷清「判批」民商法雑誌50巻1号（1964年）138-139頁。なお、第1審（①-1判決）において、被告は訓示規定説を主張している。
- (55) 浦谷、前掲注54、139頁も、「訓示規定なる文字を全然用いることなしに、訓示規定説に対し完全に止めをさした」と述べる。
- (56) 中村、前掲注14、70頁。従って、判断の適正・慎重・合理性の担保という部分を「強調するための修飾語」として理解すべきであるとする。
- (57) 同判決が「審査請求において不服の事由を記載してその証拠を添附することが審査請求の適法要件である以上、これに対応して審査機関が不服申立事項を排斥するためには具体的な理由づけをしなければならないことは信義則に照らして当然のことであつて、理由を付記すべき旨の前記法条を以って単なる訓示規定と解すべきではない」と述べているところからすると、訓示規定説の直接的な根拠とされているのは「信義則」であるように思われる。
- (58) 学説で指摘されている相手方の説得機能（前掲注5参照）とも重なる部分があるように思われる。
- (59) このような理解を示すものとして、水野忠恒「行政行為と理由の付記」成田頼明編『行政法の争点』（有斐閣、1980年）99頁。
- (60) 本判決の第1審・第2審も同様の手法を採っている。参照、渡部、前掲注22、131頁。
- (61) その限りでは、従来の多数の下級裁判例が、青色申告制度全体の趣旨目的を踏まえて理由付記規定に納税者の利益を読み込み、訓示規定説否定の立場を示してきたことが改めて評価されるべきであるように思われる。
- (62) 浦谷、前掲注54、139-140頁、金子宏「青色申告の更正と理由付記」判例時報1230号（1987年）8頁。

- (63) 小早川、前掲注6、96-97頁。
- (64) 上告理由に直接対応するものではなく、本来であれば本件判示事項とするには適さない箇所でもある（浦谷、前掲注54、139頁）。
- (65) ㉔判決において被告側は、理由付記規定の法意は「できるだけ納税義務者に当該処分の正当なことを納得させ、無益な争訟の発生を防止しようとする¹こと、あわせて青色申告の承認を取消されることのないようまた将来の経理を慎重にするよう注意を喚起し、青色申告制度の円滑な運営並びにその助成に資そうとする²」ことにあるため、理由付記規定は「税務行政上の便宜の考慮に基く訓示規定（勧告規定）に過ぎない」と主張し（傍点筆者）、争訟回避をむしろ訓示規定説の根拠としている。
- (66) ㉔-1判決は、理由付記規定を「濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益をも尊重して所謂青色申告制度の適正な運行に期せんとするもの〔傍点筆者〕」であるとしている。